GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 33764C
Inscrit le 16 décembre 2013

Audience publique du 3 avril 2014

Appel formé par
l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg
contre un jugement du tribunal administratif
du 13 novembre 2013 (n° 31962 du rôle)
dans un litige l'opposant à
la société ... S.A., …,
en matière d'impôt sur le revenu des collectivités

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 33764C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 16 décembre 2013 par Madame le délégué du gouvernement Caroline PEFFER pour compte de l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg, sur base d'un mandat afférent lui conféré le 2 décembre 2013 par le ministre des Finances, dirigé contre un jugement du 13 novembre 2013, par lequel le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg a déclaré fondé le recours en réformation introduit par la société ... S.A., établie et ayant son siège social à L-…, inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro B …, contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 31 octobre 2012 ayant déclaré irrecevable faute de qualité sa réclamation introduite contre le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2009, émis le 29 février 2012, le même jugement ayant en conséquence retenu, par réformation de la décision du directeur, que la réclamation introduite par la société ... S.A. n'encourrait pas l'irrecevabilité pour défaut de qualité dans le chef de son auteur, renvoyé l'affaire devant le directeur de l'administration des Contributions directes en prosécution de cause et mis les frais à charge de la partie demanderesse ;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 16 janvier 2014 par Maître Marianne GOEBEL, avocat à la Cour, inscrite au tableau de l'Ordre des avocats de Luxembourg, au nom de la société ... S.A., préqualifiée ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 6 février 2014 par Madame le délégué du gouvernement Caroline PEFFER ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS et Maître Eric Pralong, en remplacement de Maître Marianne GOEBEL, en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 27 mars 2014.

Par courrier daté au 25 mai 2012 et réceptionné le 29 mai 2012 par l'administration des Contributions directes, la société à responsabilité limitée … S.à r.l., ci-après « *la fiduciaire* », introduisit au nom et pour le compte de la société anonyme ... S.A., ci-après « *la société ...* », une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après « *le directeur* », à l'encontre du bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2009, émis le 29 février 2012.

Par lettre du 1er juin 2012, le secrétaire de la division contentieux de la direction de l'administration des Contributions directes invita la fiduciaire à compléter la procédure ainsi introduite en versant au dossier une procuration établissant son mandat exprès et spécial pour l'instance introduite.

Par courrier du 21 juin 2012, la fiduciaire fit parvenir à l'administration une copie d'une procuration datée du 15 septembre 2009, libellée en les termes suivants :

« (…) *Le soussigné :* ... ...

Représentant la société : *... SA*

En qualité de : *Administrateur-délégué*

No matricule : ...
R.C.S. : *B ...*

Adresse : *... L-...*

Donne à ... sis ... L-..., le pouvoir de déposer au nom de la société toutes déclarations fiscales auprès de l'Administration des Contributions Directes et de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines du Grand-Duché de Luxembourg, de répondre à toutes demandes d'information, de présenter toutes réclamations, et d'une manière générale agir et représenter par tous moyens la société auprès des administrations fiscales. (…) ».

Par décision du 31 octobre 2012, référencée sous le numéro du rôle C …, le directeur déclara ladite réclamation irrecevable faute de qualité dans le chef du mandataire, en se fondant sur les considérations suivantes :

« (…) *Vu la requête introduite le 29 mai 2012 par le sieur ... ... de ... s.à r.l., pour réclamer au nom de la société anonyme ..., avec siège social à L-..., contre le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2009, émis le 29 février 2012 ;*

Vu le dossier fiscal ;

Vu les §§ 107, 228, 238, 254 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Vu le § 254 alinéa 2 AO ;

Considérant qu'en droit luxembourgeois, pour pouvoir exercer l'action d'autrui, il faut justifier en toutes matières d'un mandat ad litem exprès et spécial aux fins de l'instance

(cf. : Conseil d'Etat, 14.01.1986, n° 6514 ; Tribunal administratif, 16.06.1999, n° 10724 ; Cour administrative, 21.12.1999, n° 11382C) ;

Considérant qu'en l'espèce, faute de procuration jointe, le déposant a dû être invité par lettre du 1er juin 2012 à justifier de son pouvoir d'agir en versant au dossier une procuration qui établit son mandat exprès et spécial pour l'instance introduite ;

Considérant que par courrier du 21 juin 2012, le déposant a versé une copie de la procuration signée en date du 15 septembre 2009 par le sieur ... ..., administrateur délégué de la société ... SA, donnant « à ... sis ... L-..., le pouvoir de déposer au nom de la société toutes déclarations fiscales auprès de l'Administration des Contributions Directes et de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines du Grand-Duché de Luxembourg, de répondre à toutes demandes d'information, de présenter toutes réclamations, et d'une manière générale agir et représenter par tous moyens la société auprès des administrations fiscales » ;

Considérant que « l'acte d'introduire une réclamation devant le directeur, eu égard plus particulièrement au risque y inhérent de voir l'imposition revue le cas échéant in pejus, présente un risque de voir modifier de manière permanente et irrévocable la situation de l'intéressé ; qu'une procuration afférente doit dès lors être non seulement expresse, mais encore de nature à renseigner clairement l'intention du mandant d'investir le mandataire du pouvoir d'agir par la voie d'une réclamation à l'encontre d'une décision déterminée avec toute la précision requise (Trib. Adm. 8 mai 2000, n° 11431, Pas. adm. 2001, v° Impôts, n° 243) » ;

qu'en conséquence l'existence d'un mandat ad litem répondant aux conditions légales à l'époque de l'introduction de la réclamation n'est pas établie ;

que, partant, celle-ci est irrecevable faute de qualité ;

PAR CES MOTIFS

dit la réclamation irrecevable faute de qualité (…) ».

Par requête déposée le 22 janvier 2013 au greffe du tribunal administratif, la société ... fit introduire un recours tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation de cette décision.

Dans son jugement du 13 novembre 2013, le tribunal reçut le recours principal en réformation en la forme, au fond, le déclara justifié et, par réformation de la décision directoriale du 31 octobre 2012, dit que la réclamation introduite par la société ... n'encourait pas l'irrecevabilité pour défaut de qualité dans le chef de son auteur et renvoya l'affaire devant le directeur de l'administration des Contributions directes en prosécution de cause, tout en mettant les frais à charge de la partie demanderesse.

Pour ce faire le tribunal estima, en premier lieu, concernant l'exigence d'un mandat *ad litem* en vue de l'introduction d'une réclamation, qu'aucune des dispositions de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée *« Abgabenordnung »*, en abrégé *« AO »*, invoquées par le directeur à l'appui de sa décision, ne permettait de justifier pareille exigence pour en conclure qu'il fallait se reporter partant aux dispositions du Code civil auxquelles le directeur aurait indirectement fait référence en visant le paragraphe 238 AO qui renvoie au paragraphe 102 (2) AO. Il rappela que dans la mesure où l'introduction d'une

réclamation contre un bulletin d'impôt sur le revenu déclenche le réexamen de l'imposition par le directeur pouvant, le cas échéant, aboutir, par application du paragraphe 243 AO, à une décision au détriment du réclamant, l'introduction d'une réclamation est à considérer comme excédant un simple acte d'administration, de sorte à requérir l'établissement d'un mandat spécial. Il jugea ensuite que le mandat conféré en date du 15 septembre 2009 à la fiduciaire comportait certes un mandat exprès, mais non spécial en ce sens qu'il ne visait pas un bulletin d'impôt déterminé et n'était pas limité dans le temps. Le tribunal conclut finalement que si l'on ne pouvait pas reprocher au directeur d'avoir déclaré irrecevable la réclamation au vu du défaut de précision quant à la portée du mandat, il rappela néanmoins la finalité du mandat qui est celle de permettre aux instances saisies de contrôler que la décision d'introduire la réclamation en matière fiscale a été cautionnée par le contribuable. En l'espèce, le tribunal arriva à la conclusion qu'en introduisant le recours contentieux, la partie demanderesse avait nécessairement et suffisamment appuyé son intention de cautionner l'introduction de la réclamation litigieuse, ce qui l'amena à retenir que les déclarations et moyens de la demanderesse confirmaient la réalité de l'existence de la procuration au jour de l'introduction de la réclamation et permettaient ainsi de placer la procuration du 15 septembre 2009 dans son contexte. Il en déduisit que la fiduciaire disposait, au moment de l'introduction de la réclamation, d'un mandat valable pour ce faire et que la réclamation était recevable. Par voie de conséquence, il réforma la décision d'irrecevabilité du directeur et lui renvoya le dossier en prosécution de cause, tout en condamnant la demanderesse aux frais de l'instance nonobstant l'issue du litige, au motif que la preuve de l'existence du mandat n'avait pas été rapportée au jour de la décision du directeur.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 16 décembre 2013, l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg a relevé appel de ce jugement du 13 novembre 2013.

La partie intimée soulève en premier lieu l'irrecevabilité en la forme de la requête d'appel, au motif que le mandat *ad litem* conféré au délégué du gouvernement à cet effet, tel que requis par l'article 39 (4) de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, émanerait du ministre des Finances et ne serait dès lors pas valable. En effet, l'Etat serait représenté en justice par le ministre d'Etat. Il s'ensuivrait que le mandat aurait dû être donné par le ministre d'Etat et non par le ministre des Finances.

L'article 40, alinéa 2, de la loi précitée du 21 juin 1999 prévoit que si l'Etat relève appel par la voie du délégué du Gouvernement, le mandat du membre du gouvernement dont émane la décision doit figurer en annexe de la requête d'appel, à peine d'irrecevabilité.

Comme l'a relevé à juste titre le délégué du gouvernement dans son mémoire en réplique, il appartient au ministre des Finances qui a dans ses attributions, comme membre du gouvernement, l'administration des Contributions directes et de ce fait a la qualité de chef hiérarchique du directeur de l'administration des Contributions directes, dont émane la décision en cause, de donner mandat au délégué du gouvernement de relever appel d'un jugement rendu en matière de contributions directes.

En l'espèce, le mandat conféré au délégué du gouvernement le 2 décembre 2013 émane du ministre des Finances, de sorte que le délégué du gouvernement a été valablement mandaté pour relever appel contre le jugement litigieux rendu dans une affaire ayant trait à une décision du directeur de l'administration des Contributions directes.

Ce moyen d'irrecevabilité laisse donc d'être fondé et l'appel est recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

Quant au fond, l'Etat reproche aux premiers juges d'avoir tenu un raisonnement erroné et incohérent en retenant, d'une part, que le mandat conféré à la fiduciaire était certes exprès, mais non spécial en ce qu'il ne visait pas de bulletin d'impôt déterminé et n'était pas limité dans le temps, de sorte que la décision d'irrecevabilité du directeur n'était pas critiquable sous cet angle et, d'autre part, que le recours introduit par la société ... confirmait son intention de cautionner l'introduction de la réclamation litigieuse.

Le délégué du gouvernement fait valoir que non seulement la procuration établie en date du 15 septembre 2009 ne satisferait pas aux exigences des articles 1987 et suivants du Code civil, mais encore la fiduciaire n'aurait pas disposé de mandat exprès et spécial au moment de l'introduction de la réclamation litigieuse auprès du directeur en date du 29 mai 2012. Malgré le fait d'y avoir été expressément invitée par l'administration fiscale, la fiduciaire n'aurait pas été en mesure de justifier d'un mandat en bonne et due forme.

Il estime qu'un mandat ne pourrait pas être régularisé *a posteriori* par le fait que le contribuable concerné introduit un recours contentieux devant le tribunal administratif contre la décision d'irrecevabilité du directeur. Une telle approche ne serait pas compatible avec la jurisprudence administrative selon laquelle une procuration expresse et spéciale devrait exister au moment de l'introduction de la réclamation et ne saurait être rédigée par après.

Il donne encore à considérer que le jugement entrepris mettrait l'administration des Contributions directes dans une situation d'incertitude dans la mesure où le directeur se verrait ainsi contraint de déclarer une réclamation irrecevable à défaut de mandat exprès et spécial pour ensuite devoir revenir sur sa décision et trancher l'affaire au fond au cas où le contribuable introduirait un recours contentieux devant le tribunal administratif.

Le délégué du gouvernement conclut que ce serait en violation des dispositions du paragraphe 102 AO et des articles 1985 et suivants du Code civil que les premiers juges ont retenu que la fiduciaire disposait au moment de l'introduction de la réclamation litigieuse d'un mandat valable pour ce faire et qu'ils ont déclaré la réclamation recevable.

Concernant la recevabilité de la réclamation du 25 mai 2012, les premiers juges sont tout d'abord à confirmer en ce qu'ils ont retenu que le paragraphe 238 AO, qui prévoit notamment que le destinataire d'un bulletin d'impôt est autorisé à introduire une réclamation contre celui-ci, dispose que ce destinataire peut se faire représenter conformément au paragraphe 102 (2) AO, ce dernier paragraphe disposant que les règles du droit civil sont applicables en droit fiscal quant à la capacité d'agir des personnes privées. Ce paragraphe renvoie ainsi aux dispositions du Code civil sur le mandat en l'absence de dispositions spécifiques dans l'AO.

Les premiers juges ont encore valablement retenu, à partir des dispositions des articles 1987, 1988 et 1989 du Code civil, que dans la mesure où l'acte d'introduire une réclamation devant le directeur, eu égard plus particulièrement au risque y inhérent de voir l'imposition revue, le cas échéant, *in pejus*, présente un risque de voir modifier de manière permanente et irrévocable la situation de l'intéressé, la procuration afférente doit être expresse et spéciale et renseigner clairement l'intention du mandant d'investir le mandataire du pouvoir d'agir par la voie d'une réclamation à l'encontre d'une décision déterminée avec toute la précision requise.

En l'espèce, la Cour constate que le mandat conféré le 15 septembre 2009 par la société ... à la fiduciaire n'est pas à considérer comme étant général au sens de l'article 1987 du Code civil faute de couvrir de manière générale toutes les affaires de la société. Elle vise en effet les seules affaires fiscales de l'intéressée dans ses rapports avec l'administration des Contributions directes et l'administration de l'Enregistrement et des Domaines et comporte entre autres le mandat exprès « *de présenter toutes réclamations* ». Le mandat n'est cependant pas spécial en ce sens que la procuration ne vise ni un bulletin d'impôt déterminé, ni une année fiscale précise. L'argument de la partie intimée selon lequel la procuration délivrée le 15 septembre 2009 viserait nécessairement l'exercice 2009 puisque la société n'avait été constituée qu'en septembre 2008 est à écarter, étant donné qu'au moment de la signature de la procuration, aucun bulletin d'impôt n'avait encore été établi à l'encontre de la société ..., le bulletin de l'année 2008 n'ayant été émis qu'en 2010 et le bulletin de l'année 2009 ne l'ayant été qu'en 2012.

Comme l'ont cependant relevé à juste titre les premiers juges, la finalité du mandat est de permettre aux instances saisies de contrôler que la décision d'introduire la réclamation en matière fiscale a été cautionnée par le contribuable et l'exigence de la justification d'un mandat par le mandataire est une mesure destinée à protéger le contribuable envers les agissements d'un mandataire qui dépasserait, le cas échéant, ses pouvoirs en déposant une réclamation à son insu. Or, en l'espèce, c'est justement le contribuable qui a confirmé son intention de cautionner l'introduction de la réclamation litigieuse en introduisant un recours contentieux contre la décision d'irrecevabilité du directeur, de sorte que la Cour est amenée à partager la conclusion des premiers juges selon laquelle la fiduciaire disposait au moment de l'introduction de la réclamation litigieuse d'un mandat valable pour ce faire. Admettre le contraire serait sans doute faire preuve d'un formalisme excessif qui aurait pour effet que la mesure qui est censée protéger le contribuable se retourne contre lui.

Cette conclusion n'est pas infirmée par l'argument de l'Etat selon lequel le directeur serait ainsi mis dans une situation d'incertitude, étant donné que la mesure est destinée à protéger le contribuable et non le directeur.

Au vu de ce qui précède, les premiers juges sont à confirmer dans leur analyse par laquelle ils ont estimé que l'auteur de la réclamation avait la qualité pour l'introduire et que la réclamation était partant recevable.

L'appel n'étant justifié en aucun de ses moyens, l'Etat est à en débouter et le jugement est à confirmer dans toute sa teneur.

PAR CES MOTIFS

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,

reçoit l'appel du 16 décembre 2013 en la forme,

au fond, le déclare non justifié et en déboute l'appelant,

partant, confirme le jugement entrepris,

condamne l'Etat aux dépens de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par:

Georges RAVARANI, président,

Serge SCHROEDER, premier conseiller,

Martine GILLARDIN, conseiller,

et lu par le président en l'audience publique à Luxembourg au local ordinaire des audiences de la Cour à la date indiquée en-tête, en présence du greffier en chef de la Cour Erny MAY.

s. MAY s. RAVARANI